

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره دادنامه: 140109970905811180، 140109970905811181

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

تسماره بر وند: ۵۹ (۱۰۰) - ۴۱۲۰۰۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال مقررات ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ در راستای رفع تعارض بین رأی شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ و ۱۴۰۰۹۳۰۰۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۲۱۶۳۶ و ۱۳۹۹۰۱۰۷-۹۹-۹۹۷۰۹۰۵۸۲۱۶۳۶ و ۱۳۹۹۰۲۷۲-۲۷۳ و ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ۱۴۰۰۲۰۲۸

گردش کار: ۱- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره ۲۲۸۷/۱۲۰۰۰/مص-۲۷/۱۴۰۱ به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

“مغایرت دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 1400/9/30-140009970905812552 با مفاد دادنامه های شماره 1636 و 1399/11/7-1636/2 و 1400/2/28-140009970905810272: مغایرت های مذکور به دلایل زیر از جمله موجبات اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 1400/9/30-140009970905812552 هیات عمومی دیوان عدالت اداری می باشد:

الف. به موجب دادنامه های آن هیات به شماره 1636 و 1399.11.7-1636.2 قسمت اخیر بند 1 بخشنامه شماره 1397.12.28-200.97.177 سازمان امور مالیاتی کشور ابطال گردیده، در این رای که به عنوان یک رویه قضایی می تواند مورد استناد قرار گیرد، به صراحت مقرر گردیده است، «خالص افزایش سرمایه گذاری جاری در سهام، مشمول مالیات با نرخ صفر یا نرخ مقطوع نبوده و مشمول نرخ مذکور در ماده 105 قانون مالیات های مستقیم می باشد». دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری شماره 1400.9.30-140009970905812552 متضمن ابطال مشمول مالیات بر درآمد در موارد اعلام ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در فائز موضوع سهام، با قسمت فوق الذکر از دادنامه های شماره 1636 و 1399.11.7-1636.2 آن هیات تعارض آشکار دارد.

ب- به موجب دادنامه شماره 1400.2.28-140009970905810272 آن هیات زیان سرمایه گذاری های جاری به عنوان هزینه قابل پذیرش می باشد، لکن آن هیات حسب مدلول دادنامه شماره 1400.9.30-140009970905812552 خالص افزایش سرمایه گذاری جاری منعکس شده در دفتر به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش را مشمول مالیات بر درآمد تلقی نموده است.

2- مغایرت دادنامه های هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 1400.9.30-140009970905812552 یا مفاد قوانین و مقررات: قوانین و مقررات متعددی موبد آن است. که مالیات های موضوع تبصره I ماده 143 و ماده 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم صرفاً ناظر بر مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهم و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و یا نرخ مقطوع بوده و این امر ناشی شمول مالیات بر درآمد ناشی از افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، مطابق با ماده 1015 قانون مزبور نخواهد بود. از جمله قوانین و مقررات مزبور می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

الفدایه تصریح تبصره I ماده 143 و ماده 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم، در صورت نقل و انتقال سهام توسط اشخاص صرفاً «از این باب» (یعنی بابت نقل و انتقال سهام) غیر از وجوه مذکور در مواد یاد شده وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام که در زمان نقل و انتقال اخذ می گردد مطالبه نخواهد شد. لکن از مواد قانونی مذکور این معنا مستفاد نمی شود که چنانچه در راستای سرمایه گذاری پس از خرید و نگهداری سهام قیمت آن افزایش یابد و از این طریق در آمدی برای سرمایه گذار حاصل گردد، مالیات این در آمد ناشی از افزایش ارزش سرمایه گذاری مطالبه نشود.

بمطابق ماده 105 قانون مذکور جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود. به تصریح ماده مذکور جمع درآمد شرکت از منابع مختلف مشمول مالیات مقرر خواهد بود و از آنجا که خرید و نگهداری سهام نوعی سرمایه گذاری محسوب می شود، با افزایش آن اصولاً درآمد برای سرمایه گذار حاصل می گردد، درآمد حاصل از این منبع مشمول مالیات موضوع ماده فوق الذکر خواهد بود. از سوی دیگر ماده 106 قانون مالیات های مستقیم مقرر داشته است: «درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) بر اساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد 94، 95 و 97 این قانون و تبصره آن تعیین می شود.» طبق ماده 94 همان قانون: «درآمد مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل (مالیات بر درآمد مشاغل) عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات».

تکلیف بر پرداخت مالیات مضاعف می گردد. ایراد چنین استدلالی در این است که در آن حتی به متن نقل شده از ماده 143 مکرر هم که مقرر کرده «از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد» هیچ توجهی نشده چرا که متن این ماده صراحت بر عدم جواز مطالبه وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش بوده، لذا حکم آن هم تنها در خصوص فروش سهام است و هیچ ارتباطی با درآمد ناشی از افزایش ارزش بازار سهام که اصولاً پیش از فروش سهام محقق می شود ندارد.

تفاوت ماهوی مالیات مقطوع نقل و انتقال سهام و مالیات عملکرد مربوط به افزایش ارزش بازار سهام هم آنجا معنوم می شود که مایه مالیات مقطوع نقل و انتقال سهام بهای سهام منتقل شده است و اگر فروشنده سهام خود را با زیان هم فروخته باشد مطلقاً تاثیری در میزان این مالیات ندارد. اما مالیات عملکرد مربوط به افزایش ارزش بازار سهام تنها در صورت تحقق افزایش مذکور مطالبه می شود و اگر کاهش ارزش بازار سهام منجر به زیان گردد هم وفق قانون و آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری که ذکر شده نه تنها مالیاتی از این زیان مطالبه نمی شود بلکه زیان مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی و کاهنده مالیات عملکرد نیز محسوب خواهد شد. برای اینکه بطلان این استدلال و تفاوت ماهوی مالیات مقطوع نقل و انتقال دارایی ها با مالیات بر درآمد ناشی از همان دارایی ها روشن تر شود، بد نیست به تسری حکم آن به املاک نگاه کنیم که آنجا هم عیناً مانند سهام که صرف نظر از اینکه فروش سهام همراه یا سود یا زیان باشد در هنگام فروش مالیات مقطوعی به ماخذ ارزش فروش آن اخذ می گردد. وفق ماده 59 قانون مالیات های مستقیم در هنگام نقل و انتقال ملک نیز مالیات مقطوعی به ماخذ وجوه دریافتی مالک اخذ می گردد که مطلقاً ربطی به سود یا زیان فروش ملک ندارد. پس همان گونه که دریافت مالیات مقطوع از مبلغ فروش ملک ارتباطی به مالیات بر درآمد اجاره ملک یا مالیات بر ارزش خانه های گران قیمت و حتی مالیات بر خاب های خالی نیست و این مالیات ها مالیات مضاعف محسوب نمی شوند. طبقاً مالیات بر افزایش ارزش بازار سهام هم مالیات مضاعف نیست و اتفاقاً رأی شماره 140009970905812552 که خود حکم به معافیتی داده که به موجب حکم مقنن نبوده مشخصاً ناقض اصل 51 قانون اساسی نیز محسوب شده، علاوه بر مغایرت با سه رأی مربوط به سرمایه گذاری ها، در مغایرت با آرای متعدد هیات عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص درآمد املاک صادر شده نیز هست. با عنایت به این توضیحات از محضران درخواست اعمال ماده 9 قانون تشکیلات و

آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در هیأت عمومی جهت ابطال رأی شماره 1400/9/30-140009970905812552 را دارم."

3- مثل آرای موردا تعارض به شرح زیر است:

الفـ رأي شماره 12552-14000997090581-1400930 هیات عمومی دیوان عدالت اداری:

براساس ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آن درخصوص سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و در ماده ۱۴۳ مکرر قانون مزبور و تبصره‌های آن درخصوص نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها در بورس یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز با تعیین نرخ مقطوع مالیاتی تعیین تکلیف شده و تصریح شده است که: «از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد» و مطالبه مالیات موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، موجب تعیین تکلیف درخصوص پرداخت مالیات مضاعف می‌شود. این در حالی است که سازمان امور مالیاتی با توجه به حکم مقرر در اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اختیار قانونی برای مطالبه مالیات علاوه بر آنچه در قانون اعلام می‌گردد ندارد. بنا به مراتب فوق، اطلاق بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر شمول مالیات بر درآمد در موارد اعلام ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر موضوع سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس یا بازارهای مجاز مشابه (موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر مذکور) مغایر با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

ب۔ رای شمارہ 1636/990997090582/1399، هیات عمومی دیوان عدالت اداری:

"نظر به اینکه وفق تبصره (۲) ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم، تنها هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند و یا عنایت به اینکه خالص افزایش سرمایه گذاری جاری در سهام، مشمول مالیات با نرخ صفر یا نرخ مقطوع نبوده و مشمول نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم می باشد، بنابراین تمام هزینه های مرتبط با این سرمایه گذاری نیز از نظر مالیاتی قابل قبول است؛ بنابراین قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰۹۷۰۱۷۷-۲۰۰۹۷۰۱۴۲۸-۱۳۹۷ اسرار مالیاتی کشور در خصوص قابل قبول مالیاتی نبودن هزینه های مرتبط با سرمایه گذاری در سهام و منظور نشدن این هزینه ها در محاسبه درآمد مشمول مالیات مغایر با تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون

مالیات های مستقیم است. مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.^{۱۱}

ج- رأی شماره 140009970905810272-273 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

فَلَا تَبْغُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هيات عمومي

کلاس پرونده: ۰۰۰۴۱۳۰
شماره پرونده: ۰۰۱۶۷۶۸۰۸
دادنامه: ۱۴۰۱-۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۸۰
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹
پیوست:

"به موجب بند (۱۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم: «زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سالهای بعد استهلاك پذیر است» و به عنوان هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی محاسبه می شود و براساس مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۴۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، زیان کاهش ارزش سرمایه گذاریها، مشمول بند (۱۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می شود. نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۰۹۷۰۱۷۷-۲۰۰۹۷۰۱۲۸-۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زیان سرمایه گذاریهای جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقرر مذکور به دلیل مغایرت با بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۴۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود"

4- معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به موجب گزارش مورخ ۱۴۰۱/۵/۳۰ به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

"حجت الاسلام والمسلمین جناب آقای مظفری

رئیس محترم دیوان عدالت اداری

در پرونده های کلاس ۰۰۰۴۱۲۰ و ۰۱۰۱۱۵۹ هیأت عمومی که در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و در مقام اعلام تعارض بین آرای شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶، ۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ و ۱۴۰۰/۲/۲۸-۱۴۰۰/۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۵۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شده اند، با توجه به موضوع آرای فوق که در رابطه با هزینه قابل قبول بودن سود و زیان مرتبط با سرمایه گذاری است، موضوع ابتدا جهت رسیدگی به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و اعضای این هیأت به موجب نظریه اتفاقی مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۲ خود اعلام کرده اند که اولاً: تعارض بین آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محرز است و ثانیاً: از نظر اعضای این هیأت رأی شماره ۱۴۰۰/۹/۳۰-۱۴۰۰/۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۵۲ هیأت عمومی به نحو صحیح و مطابق با قوانین و مقررات صادر شده است. با توجه به مراتب پرونده های ۰۰۰۴۱۲۰ و ۰۱۰۱۱۵۹ هیأت عمومی خدمت جناب عالی ارائه می شوند تا چنانچه با اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در جلسه هیأت عمومی موافقت دارید، نسبت به صدور دستور مقتضی اقدام فرمایید. مهدی دربیز، معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی"

5- رئیس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه گزارش معاون قضایی دیوان عدالت اداری موضوع را جهت بررسی در راستای اجرای مقررات ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می کند.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

الف. با توجه به اینکه براساس آرای شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۷ و شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سرمایه گذاری در سهام و سرمایه گذاری های جاری و سریع معامله و افزایش ارزش سرمایه گذاری از طریق ثبت در دفاتر منطبق با ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم تشخیص داده شده و حکم به پذیرش هزینه های منطبق و مرتبط و نیز پذیرش زیان ناشی از سرمایه گذاری های مذکور صادر شده است و بر مبنای رأی شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری این سرمایه گذاری ها مشمول مالیات بر درآمد تشخیص داده نشده اند، بنابراین تعارض بین آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محرز است.

ب. با اصلاح استدلال مقرر در رأی شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و با تأکید بر اینکه سرمایه گذاری در سهام و سرمایه گذاری های جاری و سریع معامله و افزایش ارزش سرمایه گذاری از طریق ثبت در دفاتر نه از باب اینکه مشمول مالیات نقل و انتقال سهام و مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم است و در نتیجه مشمول مالیات بر درآمد ماده ۱۰۵ این قانون نیست، بلکه از این حیث که اصولاً این ثبت در دفاتر بدون احراز اصل وقوع درآمد و تحقق درآمدی که مشمول مطالبه مالیات است، برای مؤدی آورده ای ایجاد نمی نماید و صرف ثبت در دفاتر بدون اینکه واقعاً درآمد احراز شود از شمول احکام مقرر در مواد ۱ و ۹۳ و ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم خارج است، حکم به صحیح بودن رأی شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و عدم شمول مالیات بر درآمد این نوع قرآیند صادر می گردد و بر مبنای جواز حاصل از حکم مقرر در ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، آرای شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۷ و شماره ۰۰۰۴۱۲۰-۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض شده و اعتبار حقوقی جزء (ب) از بند ۲ و قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه شماره ۰۹۷۰۱۷۷-۲۰۰۹۷۰۱۲۸-۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور که به ترتیب براساس آرای اخیرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده بودند، مورد تأیید قرار می گیرد.